

ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E
PROCESSUAIS DA SEGURANÇA
JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Guilherme Ribas da Silva Santos
Marcos Aurélio Pereira Valadão

ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E PROCESSUAIS DA SEGURANÇA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA*

Guilherme Ribas da Silva Santos

Marcos Aurélio Pereira Valadão

RESUMO

O artigo analisa aspectos da segurança jurídica no âmbito do Direito Tributário brasileiro. Objetiva demonstrar avanços normativos sobre o tema. Utiliza o método de pesquisa bibliográfica e jurisprudencial. Discute questões relacionadas à definição da segurança jurídica, seus fundamentos e suas dimensões, especialmente as relacionadas com a previsibilidade, a proteção da confiança e a certeza do direito. Discorre sobre preceitos e princípios constitucionais direcionados à segurança jurídica, especialmente no campo tributário. Retrata problemas na disciplina dos tributos sobre consumo, decorrentes do sistema constitucional e relativos ao número excessivo de normas jurídicas, a ensejar complexidade normativa e demandar constante atuação do Poder Judiciário. Ao final, relaciona aperfeiçoamentos na Constituição Federal, no Código de Processo Civil, na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) e na atuação judicial da Fazenda Nacional, no sentido de prestigiar a segurança jurídica.

PALAVRAS-CHAVES: SEGURANÇA JURÍDICA. DIREITO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.

*ARTIGO RECEBIDO EM MARÇO/2020 E APROVADO EM JULHO/2020.

ABSTRACT

The article analyzes aspects of legal certainty within the scope of Brazilian Tax Law. It aims to demonstrate normative advances on the topic. It uses the bibliographic and jurisprudential research method. Discusses issues related to the definition of legal certainty, its foundations and dimensions, especially those related to predictability, protection of trust and certainty of the law. It discusses constitutional precepts and principles aimed at legal certainty, especially in the tax field. It portrays problems in the legal discipline of consumption taxes, arising from the constitutional system and related to the excessive number of legal rules, giving rise to regulatory complexity and demanding constant action by the Judiciary. In the end, it relates improvements in Federal Constitution, in the Civil Procedure Code, in the Law of Introduction to the Brazilian Rules (LINDB) and the judicial performance of the National Treasury, in the sense of honoring legal certainty.

KEYWORDS: LEGAL CERTAINTY. TAX LAW. CONSTITUTIONAL TAX PRINCIPLES.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO. 2. SEGURANÇA JURÍDICA: TEORIA E DIMENSÕES. 3. SEGURANÇA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 4. COMPLEXIDADE NORMATIVA. 5. EVOLUÇÃO NORMATIVA. 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS. 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. INTRODUÇÃO

Os cidadãos e as sociedades empresárias necessitam exercer suas profissões, suas atividades, mediante observância das normas jurídicas, as quais necessitam ser claras e precisas e, quando submetidas por eventual incompreensão do seu conteúdo ao Poder Judiciário, devem receber uma resposta célere, definitiva e segura.

De fato, decisões de investimentos e relacionadas ao mercado, geradoras de renda e emprego, são tomadas a partir das implicações provenientes dos atos normativos. A depender da disciplina legal e da expectativa que daí se estabelece, as pessoas são conduzidas a adotar determinadas condutas. Se o ordenamento jurídico não oferece mínima garantia de estabilidade jurídica, principalmente no âmbito tributário, muitos investimentos deixam de ser realizados, o que compromete o desenvolvimento do país.

Nesse contexto, o presente estudo tem por finalidade abordar a segurança jurídico-tributária, utilizando-se o método de pesquisa bibliográfica e jurisprudencial.

Para tanto, o ponto de partida será a análise de questões relacionadas à definição da segurança jurídica, seus fundamentos e suas dimensões, discorrendo sobre sua condição de princípio de direito, assim como a respeito dos ideais que se lhe mostram inerentes, tais como os pertinentes à previsibilidade, proteção da confiança e certeza do direito.

Adiante, examina-se o princípio da segurança jurídica na conformidade em que se encontra inserido no ordenamento jurídico brasileiro, com especial enfoque no sistema tributário constitucional. Apontam-se alguns problemas estruturantes, decorrentes, em especial, da complexidade normativa, a demandar constante atuação do Poder Judiciário.

Ao final, serão verificados os avanços existentes no sistema jurídico brasileiro, principalmente de ordem constitucional e processual, que se entende apontam no sentido de dar maior efetividade ao princípio da segurança jurídica.

2. SEGURANÇA JURÍDICA: TEORIA E DIMENSÕES

O estudo tem por finalidade discutir temas relativos à segurança jurídica no âmbito do Direito Tributário, de modo que, de início, se propõe a abordar aspectos teóricos, como ênfase nas suas dimensões mais relevantes.

Para Paulo de Barros Carvalho, a segurança jurídica deve ser compreendida como um sobreprincípio, e, apesar de não estar no ordenamento como uma regra explícita, pode ser percebida pela conjugação de outros princípios tributários, como a igualdade, a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade (2016, p. 22).

No entanto, prevalece na doutrina a compreensão de que se trata de um princípio. Alinha-se a essa compreensão Regina Helena Costa, que esclarece:

Esse princípio compreende as seguintes ideias: 1) a existência de instituições estatais dotadas de poderes e garantias, assim como sujeitas ao princípio da legalidade; 2) a confiança nos atos do Poder Público, que deverão reger-se pela boa-fé e pela razoabilidade; 3) a estabilidade das relações jurídicas, manifestada na durabilidade das normas, na anterioridade das leis em relação aos fatos sobre os quais incidem na conservação de direitos em face da lei nova; 4) a previsibilidade dos comportamentos, tanto os que devem ser seguidos como os que devem ser suportados; e 5) a igualdade na lei e perante a lei, inclusive com soluções isonômicas para situações idênticas ou próximas (2012, p. 72).

Roque Antonio Carrazza, Nelson Nery Junior e Tércio Sampaio Ferraz Junior reforçam esse entendimento, ao lecionar que o “princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade, influenciando não só na edição das leis e dos atos administrativos, como no próprio alcance das decisões judiciais” (2009, p. 44).

Na doutrina internacional, verifica-se uma indeterminação de sentidos, que enseja certa confusão quanto à demarcação clara do princípio da segurança jurídica. A título de exemplo, nos países de língua espanhola e francesa, na linha da doutrina brasileira, fala-se em *seguridad jurídica* e *sécurité juridique*, respectivamente. Na Itália utiliza-se a expressão *certezza del diritto*, assim como nos países anglo-saxônicos, em que se adota *legal certainty* (além das variações *certainty of the law* ou *certainty in the law*) (TORRES, 2012, p. 24).

No âmbito da doutrina brasileira, o princípio da segurança jurídica é acolhido em um sentido amplo, albergando todas as suas dimensões ou conteúdos. Para fins do presente artigo, serão abordadas a previsibilidade, a proteção da confiança e a certeza do direito.

Na sua dimensão previsibilidade, a segurança jurídica demanda que a atuação estatal “seja guiada por regras claras, transparentes e preestabelecidas, a fim de garantir aos cidadãos um mínimo de previsibilidade em relação às condutas que eles poderão adotar no curso de suas vidas” (BECHO; BASSO, 2019, p. 153). Ressalte-se que, para

promoverem o desenvolvimento econômico, o capitalismo e o liberalismo necessitam de clareza, calculabilidade, legalidade e objetividade nas relações jurídicas e previsibilidade na ação do Estado.

A previsibilidade tem importância capital para a vida dos contribuintes, como certeza de orientação para que possam planejar suas atividades e atos patrimoniais cientes das repercussões fiscais das suas condutas. É a segurança jurídica sobre o futuro, resguardando o contribuinte pela prevenção de riscos, sanções e conflitos (TORRES, 2012, p. 24).

Essa dimensão configura fator essencial no planejamento e, portanto, no desenvolvimento econômico e social, conforme pode se defluir da lição de Takis Tridimas:

The principle acquires particular importance, *inter alia*, in economic law. Economic and commercial life is based on advance planning so that clear and precise legal provisions reduce transactions costs and promote efficient business. Legal certainty may thus be seen as contributing to the production of economically consistent results¹ (2006, p. 242).

A proteção da confiança, por sua vez, refere-se à aplicação subjetiva e concretamente orientada do princípio da segurança jurídica, relativa aos deveres comportamentais que impõem a preservação de atos estatais e de seus efeitos na esfera jurídica dos cidadãos.

Nesse sentido, constitui instrumento de defesa de interesses individuais nos casos em que o particular exerce sua liberdade, confiando na validade (ou na aparência de validade) de um conhecido ato normativo geral ou individual e, posteriormente, tem a sua confiança frustrada pela descontinuidade da sua vigência ou dos seus efeitos, quer por mudança, revogação ou anulação, quer por declaração de sua invalidade (ÁVILA, 2016, p. 48).

Ainda no tocante às dimensões do conteúdo da segurança jurídica, cabe discorrer, por fim, sobre a certeza do direito, que se refere, igualmente, à inteligibilidade do Direito, ou seja, à determinação de clareza das leis.

Ao tratar da certeza do direito, Heleno Torres a qualifica como princípio que tem como base a legalidade. Aduz que a certeza ou orientação gera uma expectativa de confiabilidade no sistema jurídico, pela ação dos órgãos de produção de normas, mas também sobre direitos assegurados. E conclui, “a função ‘certeza’ cumpre um papel fundamental em face dos destinatários da ordem jurídica e das condutas normadas” (2012, p. 206-207).

De fato, o Direito, para servir efetivamente de orientação ao corpo social, precisa, necessariamente, ser compreendido pelo destinatário. Deve ser claro e preciso, porque não se pode obedecer a uma norma cujo conteúdo não possa ser apreendido por quem que deve cumpri-la (ÁVILA, 2017, p. 48).

A propósito, colhe-se a doutrina de Jaime Rodríguez-Arana Muñoz:

[...] la seguridad jurídica y la certeza de las normas son dos parámetros básicos del Estado de Derecho. Es más, el grado e la intensidad del Estado de Derecho mucho tiene que ver con el grado y la intensidad con que la seguridad y la certeza jurídica resplandezcan en el panorama normativo² (2013, p. 145).

Desse modo, pode-se afirmar que a previsibilidade, a proteção da confiança e a certeza do direito constituem aspectos, dimensões ou conteúdos fundamentais do princípio da segurança jurídica.

3. SEGURANÇA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Constituição preside todo e qualquer processo interpretativo na ordem jurídica. A certeza primeira do ordenamento é a preservação das competências, das regras de organização e dos direitos e poderes estabelecidos no texto supremo (TORRES, 2012, p. 293).

A linguagem constitucional revela preceitos que se apresentam portadores de elevada carga axiológica direcionada à garantia da segurança, como valor social fundamental e estrutural a ser resguardado pelo ordenamento jurídico e, por outro lado, confere à segurança jurídica o *status* de princípio.

Constata-se a preocupação do constituinte no sentido de, logo no preâmbulo e nos primeiros artigos, tratar dos direitos e garantias fundamentais. O art. 5º, inciso II, versa sobre o princípio da legalidade. O inciso XXXVI prevê que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. Adiante, em seu inciso LIV, garante que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Todos esses preceitos constituem expressão significativa da segurança jurídica, sendo que os mencionados incisos do art. 5º têm âmbito jurídico mais estrito, e a referência no preâmbulo e no *caput* do referido dispositivo constitucional um sentido bem mais amplo, abarcando outros aspectos da segurança, inclusive a segurança pública, que deve ser garantida pelo Estado.³

Muito embora tanto o preâmbulo quanto o art. 5º, *caput*, da Constituição Federal tenham adotado a expressão “segurança”, ao invés de “segurança jurídica”, há autores, como Humberto Ávila, que entendem que essa previsão, para ter algum sentido, somente pode mesmo se referir à segurança em toda a sua abrangência, inclusive como segurança jurídica, quer como segurança do Direito, quer como segurança pelo Direito (2016, 221).

De fato, a segurança jurídica, apesar de constar raras vezes de forma expressa no ordenamento jurídico brasileiro e, assim, apresentar-se desprovida de consistente e precisa definição, constitui princípio de índole constitucional, seja pela sua grandeza, seja pelos próprios princípios ali previstos, que lhe conferem suporte.

Em matéria tributária, a Constituição Federal brasileira é extremamente analítica. Os princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade, igualdade tributária, dentre outros, consagram a segurança jurídica. Maurício Dalri Timm do Valle, com proficiência, lembra que “o legislador constitucional foi cauteloso e resolveu inserir disposições específicas, que prestigiam os ideais de certeza e de previsibilidade, no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional” (2016, p. 413).

O princípio da legalidade projeta-se sobre todos os domínios do direito. Nas relações jurídico-tributárias, alcança ainda feição de maior severidade, por força do disposto no art. 150, inciso I, da Lei Fundamental: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Com efeito, o princípio da legalidade estrita em matéria tributária consubstancia uma indubitável segurança jurídica para o contribuinte. Afasta-o de eventuais atos arbitrários, sujeitando-o ao dever de pagar tributos tão somente em observância aos estritos elementos constantes da norma tributária.

Nesse sentido, a importância da disciplina legal estrita vem destacada na doutrina de Flávio Couto Bernardes, para quem tão somente a lei pode determinar intervenção tributária na propriedade e liberdade dos cidadãos, desde que observados os parâmetros legais insculpidos e, sobretudo, “atenda ao princípio da legalidade exhaustiva, em seu conceito fechado: todos os elementos da norma tributária, sem margem para avaliações subjetivas, devem estar previstos na lei” (2008, p. 138).

Desse modo, verifica-se que as pessoas políticas de direito constitucional interno poderão, nos limites de suas competências, instituir tributo ou aumentá-los, desde que seja por meio de lei. Sem diploma legal anterior que descreva o fato impositivo e demais elementos inerentes, a obrigação tributária não nasce. Em outras palavras, não se estabelece vínculo tributário válido.

Com a finalidade de evitar possíveis efeitos retroativos e providos do indesejável elemento surpresa advindo da lei nova, a Constituição Federal preconiza os princípios da irretroatividade e da anterioridade em matéria tributária, que traduzem, igualmente, positivamente do princípio da segurança jurídica.

O princípio da irretroatividade da norma tributária representa relevante expressão da segurança jurídica, ao proibir os entes tributantes, por força das disposições contidas no art. 150, inciso III, alínea “a”, da Lei Fundamental, de cobrarem tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início de vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Consagra o texto constitucional a ideia de que a lei deve irradiar seus efeitos apenas para o futuro. Protege, por conseguinte, as situações consolidadas ao abrigo das disposições contidas no diploma legal anterior, de modo que o contribuinte se encontra protegido de eventuais incursões do Estado tendentes a exigir-lhes tributos sobre fatos geradores pretéritos.

A garantia da irretroatividade de normas que criem ou aumentem tributos representa o respeito ao direito adquirido do contribuinte de ser tributado quanto a fatos geradores ocorridos no momento da sua constituição (TORRES, 2011, p. 53).

Registre-se que a proibição de retroatividade das leis tributárias limita-se aos conteúdos gravosos, quer dizer, aqueles que aumentam a carga direcionada ao contribuinte, suprimindo-lhe vantagens ou direitos. Desse modo, a retroação mais benigna não ofende nenhum princípio ou valor consagrado em nosso ordenamento.

O princípio da anterioridade da lei tributária, por sua vez, constitui relevante e inequívoca forma de se dar efetivação ao princípio da segurança jurídica, na medida em que faz com que o cidadão saiba, num dado exercício financeiro, que no exercício seguinte, ou no prazo de 90 (noventa) dias, no mínimo, suportará uma carga tributária nova ou majorada. É, pois, previsibilidade objetiva, concedida ao contribuinte, no que diz respeito à tributação (RABELLO FILHO, 2002, p. 100).

A Constituição Federal, além de impedir a retroatividade da lei tributária, assegura ao contribuinte que os diplomas legais que aumentarem ou instituírem tributos tenham, com a finalidade de evitar o indesejável elemento surpresa, sua eficácia postergada em alguns casos, de modo a conferir ainda mais efetividade à segurança jurídica, por força do princípio da anterioridade.

Conforme o magistério de Leandro Paulsen, não se trata, efetivamente, de simplesmente evitar a surpresa, o sobressalto, o inesperado, mas de garantir um interstício de “tempo entre a publicação da lei nova mais gravosa ao início da sua incidência, permitindo que o contribuinte se prepare para aquilo que sabe, por força de lei já publicada, que lhe será imposto” (2017, p. 181).

O princípio da isonomia ou igualdade tributária no âmbito do Direito vem preconizado no art. 150, inciso II, da Carta Magna, que dispõe ser vedado aos entes tributantes “instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente”.

É oportuno consignar que o princípio da igualdade em matéria tributária não significa, contudo, que todos os contribuintes devem receber tratamento idêntico em qualquer circunstância, mas, sim “que as pessoas físicas ou jurídicas, encontrando-se em situações econômicas idênticas, ficarão submetidas ao mesmo regime jurídico, com as particularidades que lhes forem próprias” (CARVALHO, 2015, p. 292-293).

De fato, a Constituição Federal, ao menos em dois momentos, a saber: arts. 145, §1º, segunda parte e 151, inciso I, segunda parte, não apenas “permite” mas efetivamente “determina/autoriza” o tratamento tributário diferenciado, mesmo que entre contribuintes que se encontram, formalmente, em situações econômicas idênticas.

A segurança jurídica, exatamente sob esses termos, não está expressa na Constituição Federal, mas não há dúvidas de que o texto constitucional procurou prestigiá-la por toda a sua extensão, mormente na disciplina dos tributos.

4. COMPLEXIDADE NORMATIVA

Especificamente no âmbito do Direito Tributário, os contribuintes necessitam sopesar as consequências fiscais de suas escolhas de forma antecipada, com o máximo de previsibilidade, a fim de avaliar o impacto financeiro de sua opção. Devem compreender, com exatidão, o significado das regras a que se encontram submetidos, para que possam tomar decisões seguras.

A segurança jurídica demanda conhecimento satisfatório dos textos normativos. O cidadão deve compreender o sentido e o alcance possíveis das normas jurídicas, a fim de que possa conduzir-se em conformidade com o direito.

Contudo, a autonomia constitucionalmente assegurada a todos os entes federativos para legislar sobre matéria tributária constitui um

elemento estruturante que contribui, de início, para a proliferação de normas jurídicas.

A configuração jurídica consagrada no texto constitucional reflete bem a complexidade de um Estado igualmente complexo. Seria até ingenuidade supor que em um sistema em que convivem pessoas dotadas de autonomia legislativa, financeira, administrativa e política “pudessem existir diretrizes simples e transparentes que, em conjugação elementar com outras providências, tivessem o condão de esquematizar uma organização operativa e eficiente” (CARVALHO, 2016, p. 7).

Além da intensa atividade legiferante exercida pelo Poder Legislativo, no desenho constitucional exposto, as autoridades tributárias de todos os entes federativos exercem o poder regulamentar e, por esse motivo, encontram-se na contingência de expedir decretos, portarias, pareceres e demais atos infralegais.

Helena Taveira Torres, a propósito, assevera que o Estado passou de uma forma soberano-central para um sistema de rede de fontes normativas. Quer dizer, de uma visão centralizada e monista da produção do direito para um ordenamento pluricêntrico, de produção normativa infinita, o que contribui para um severo alargamento da complexidade interna do sistema (2012, p. 109-110).

Antônio Delfim Neto e Akihiro Ikeda ressaltam que, além de impor uma elevada carga, o sistema tributário brasileiro é complexo, com enorme quantidade de leis, decretos, portarias e instruções normativas que continuam sendo modificados com enorme apetite, encontrando-se recheado de detalhes e exceções (2010, p. 53).

Nessa linha de entendimento, Cleucio Santos Nunes atribui essa complexidade à estrutura federativa brasileira e ao acúmulo temporal de normas:

[...] Essa complexidade e o emaranhado de normas é explicável em função da estrutura da federação brasileira que, além dos estados e do Distrito Federal, inclui os municípios na estrutura federada, resultando, portanto, no número de normas que compõem o sistema. Seguramente, de todos os sistemas normativos previstos

a partir do texto constitucional, o sistema tributário é o que conta com o maior número de normas infraconstitucionais.

Tal complexidade não é uma característica que se constata de um instante para o outro, é o resultado de um trajeto de muitas normas que foram se sucedendo ou se acumulando conforme a passagem do tempo (2019, p. 36).

É bem verdade que o sistema tributário brasileiro, no que diz respeito à tributação de consumo, é extremamente complexo se comparado com outros países, mas não tão complexo no que diz respeito à tributação da renda e do patrimônio.

Cabe registrar que essa denominação “tributos sobre o consumo” se apresenta como uma nova classificação na ordem jurídica brasileira. Na doutrina, verifica-se a existência de poucas produções científicas que a contemplam. Na jurisprudência, se pesquisarmos tal expressão nos sítios eletrônicos do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, não encontraremos nenhum acórdão que trate do tema, mas tão somente algumas decisões monocráticas que a ele fazem referência, muitas vezes reproduzindo o que constava nos acórdãos proferidos pelos tribunais de origem.

O modo peculiar dessa tributação foi ressaltada por João Paulo de Souza Carregal, para quem, por ser um tributo que recai sobre uma produção ou circulação, o fato gerador de um estará necessariamente ligado ou interconectado a eventual fato gerador posteriormente realizado, “pois, o objetivo de quem produz, industrializa ou faz circular uma mercadoria é que a de que o produto chegue ao consumidor final, atravessando uma ou várias etapas do ciclo produtivo” (2013, p. 300).

Na verdade, os tributos sobre o consumo assimilam considerações de ordem econômica e adquiriram relevância, em termos de estudos jurídicos, principalmente a partir da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45/2019, de iniciativa da Câmara dos Deputados, que se encontra em tramitação e, ao prever a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), procurou reunir em um único imposto os seguintes tributos: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de

Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS); Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)⁴.

Registre ainda que, antes da apresentação da PEC 45/2019, já verificávamos posicionamentos doutrinários nesse sentido, quer dizer, pela compreensão de que os tributos sobre o consumo albergam as seguintes exações: IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS (TAKANO, 2014, p. 87-93).

Na tributação do consumo, temos múltiplas incidências sobre os mesmos fatos econômicos, com competências distribuídas entres os entes federativos, e uma multiplicidade de legislações tratando diferentemente dos mesmos aspectos, o que gera infundáveis conflitos, inclusive entre os entes tributantes.

De maneira geral, a lei não consegue disciplinar integralmente a relação jurídico-tributária. Tem-se o CTN com as normas gerais, as leis complementares específicas para alguns tributos (ISS e ICMS) e as leis ordinárias de cada tributo (não é incomum as leis dos entes federativos extrapolarem os marcos estabelecidos nas leis complementares).

Além disso, o mundo fenomênico e em constante mudança, das bases econômicas, faz com que se torne indispensável a edição de atos normativos infralegais com a finalidade de orientar autoridades tributárias e o contribuinte na prática de seus atos, sem que isso determine ofensa ao princípio da legalidade. E isto vale para qualquer tributo, embora os mais simples, como as taxas, em geral demandem pouca regulamentação.

De fato, a ação administrativo-tributária não se resume à lei. Apresenta-se imprescindível o exercício da atividade regulamentar, que depende da hermenêutica da autoridade tributária, de modo a conferir aplicabilidade ao conjunto normativo. Note-se, também, que há a possibilidade de consulta tributária, nos casos em que o contribuinte tem dúvida na aplicação de determinada norma tributária. Instituto que é pouco usado, mas que é um instrumento eficaz na prevenção de conflitos.

Por outro lado, verifica-se, com determinada frequência, a edição de atos infralegais que não encontram validade nas leis que regulamentam, ensejando a indesejável declaração de ilegalidade pelos órgãos jurisdicionais.

A título exemplificativo, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 1.221.170/PR⁵, representativo de controvérsia repetitiva, em sessão de julgamento de 22/02/2018, declarou “ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”

Na hipótese, observe que o contribuinte se encontrava, desde 2002, procedendo ao creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS mediante observância de critérios estabelecidos pela autoridade tributária, de acordo com os atos normativos em tela, que se mostraram, em tese, em desconformidade com as leis de regência. Ou seja, em flagrante inobservância da segurança jurídica, foi prejudicado, por longo período, considerando a prolação do acórdão em 2018, pela indevida interpretação conferida pela administração tributária.

Em outro caso, aquela Corte Superior, ao julgar o REsp 1.089.998/RJ⁶, declarou ilegal a Instrução Normativa da SRF 468/2004, que definiu o que seria “preço determinado” para fins de cobrança da Contribuição ao PIS e da COFINS no regime não cumulativo instituído pela Lei 10.833/2003. Asseverou que essa definição, ao estabelecer que “o caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação da primeira alteração de preços”, conferiu, de forma reflexa, aumento das alíquotas do PIS (de 0,65% para 1,65%) e da COFINS (de 3% para 7,6%).

O disciplinamento de normas legais por atos infralegais é uma constante em todos os sistemas, mas no Brasil tem-se uma profusão de discussões sobre este aspecto, nem sempre encontrada em outros sistemas. Devido às especificidades dos atos e fatos econômicos e sua dinamicidade é inviável que a lei (lei *stricto sensu*) traga todos os detalhes e seja modificada constantemente⁷, considerando o tempo da tramitação legal, mas, por outro lado, o ato regulador não pode ir além dos preceitos legais.

De fato, não se trata, vale destacar, de abolir as regulações administrativas, que deveriam ser afastadas somente quando fossem frontalmente contrárias à lei. Tal entendimento foi firmado pela Suprema Corte dos EUA no caso Chevron⁸, mas infelizmente não é observado pelos

tribunais brasileiros. Ademais, a forma analítica como a Constituição estabelece princípios e outras regras tributárias conduz a uma persistente contestação das leis tributárias em face do Texto Maior.

5. EVOLUÇÃO NORMATIVA

No âmbito tributário, diante da complexidade normativa proporcionada pelo nosso sistema normativo constitucional, conforme exposto, a atuação do Poder Judiciário mostra-se ainda mais relevante para fins de segurança jurídica, de modo que não deveria mais refletir instabilidade jurisdicional.

A Constituição Federal de 1988, ao longo do tempo, vem recebendo relevantes alterações em seu texto, com a finalidade de conferir maior segurança jurídica aos pronunciamentos judiciais, principalmente os oriundos do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça.

De início, a Emenda Constitucional 3/1993 deu nova redação ao art. 102, inciso I, alínea “a”, para introduzir a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) – instrumento distinto da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), esta última já prevista no texto originário –, com o objetivo de estabelecer um mecanismo para dirimir, em caráter antecipado e definitivo, eventuais incertezas acerca da constitucionalidade de lei ou ato normativo federal.

Com a superveniência da Emenda Constitucional 45/2004, instituiu-se a sistemática de julgamento em repercussão geral dos recursos extraordinários e o instituto da súmula vinculante, que atribuíram observância obrigatória aos pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal, também no controle difuso de constitucionalidade.

No âmbito do sistema processual, cabe ressaltar a tendência evolutiva, a qual se verifica, em especial, com a entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015, que criou mecanismos visando reduzir decisões judiciais divergentes, ao tempo que tem assegurado o fortalecimento do papel dos tribunais superiores.

A legislação processual brasileira passou a adotar de modo expreso a doutrina do precedente, segundo a qual não se admite mais que os provimentos jurisdicionais prolatados pelas instâncias ordinárias deixem de seguir o entendimento já exarado pelas Cortes Superiores, sob a simples justificativa de que “não concordam” com a questão assim decidida.

Ao ressaltar a importância da adoção de sistemática de precedentes como instrumento de observância do princípio da segurança jurídica, em seu conteúdo previsibilidade, ensina Ricardo Villas Bôas Cueva:

Um sistema de precedentes obrigatórios ou vinculantes justifica-se com base nos princípios da segurança jurídica e da isonomia. A segurança jurídica enfeixa as noções de previsibilidade das decisões judiciais, contribuindo para maior eficiência do sistema de justiça, já que, por um lado, os aplicadores do direito não terão de, a cada caso, refazer o percurso hermenêutico que determina a incidência da norma ao fato (2018, p. 111)

A força vinculante do precedente judicial representa o reconhecimento da necessidade de se conferir o devido respeito à interpretação conferida pelos órgãos jurisdicionais de cúpula, em decorrência do valor que deve ser dado à igualdade e à segurança jurídica.

A propósito, colhe-se a lição de Daniel Mitidiero, para quem, sendo parte integrante do ordenamento jurídico, “o precedente deve ser levado em consideração como parâmetro necessário para aferição da igualdade de todos perante a ordem pública e para promoção da segurança” (2013, p. 76).

Nesse passo, a adoção da doutrina dos precedentes oportuniza a redução do campo de equivocidade inerente ao direito e, por conseguinte, observa a segurança jurídica, consoante defende Luiz Alberto Gurgel de Faria:

O respeito aos precedentes assegura, portanto, a segurança jurídica, conferindo credibilidade ao Poder Judiciário e permitindo que os jurisdicionados pautem suas condutas levando em conta as teses já firmadas, o que estratifica a confiança legítima: os jurisdicionados

passam a confiar nas decisões proferidas pelo Judiciário, acreditando que os casos similares terão os mesmos tratamentos e as soluções serão idênticas para os casos iguais (2018, p. 323-324).

Assim, a instituição da sistemática de julgamento em repercussão geral dos recursos extraordinários e do regime dos recursos especiais representativos de controvérsia repetitiva aponta, sem dúvida, para uma tendência de conferir força vinculativa a pronunciamentos em caráter definitivo dos tribunais superiores.

Com a finalidade de solucionar o denominado “limbo jurisdicional”, os arts. 1.032 e 1.033 do CPC/2015 passaram a prever a aplicação da técnica da fungibilidade recursal, mediante a abertura de prazo para a parte que interpôs o recurso especial manifestar-se sobre eventual existência de repercussão geral, a fim de viabilizar a abertura da via extraordinária.

Sobre essa inovação legislativa, leciona Sérgio Luiz Kukina:

Como decorrência dessas incertezas, ao longo da vigência do Código Buzaid (1974 a 2016), frequentes eram os desfechos embaraçosos impostos às partes recorrentes que, mesmo lançando mão simultaneamente dos recursos especial e extraordinário (por ter o acórdão recorrido se utilizado de fundamentação constitucional e infraconstitucional – cf. Súmulas 283 do STF e 126 do STJ), terminavam, ainda assim, privadas de jurisdição recursal, como consequência de o STJ não vislumbrar conotação infraconstitucional no tema e o STF concluir que a alegada ofensa constitucional, acaso existente, seria não mais que reflexa.

Todavia, com a incorporação da técnica da fungibilidade entre os recursos especial e extraordinário, como prevista no CPC/15 (arts. 1.032 e 1.033), o referido vácuo de jurisdição deverá, naturalmente, perder espaço (2018, p. 848).

Em termos de Direito Tributário, no propósito de uma tributação mais justa, espera-se, por imperativo de segurança jurídica, que a interpretação dos textos constitucionais e legais seja uniforme, observadas as garantias do devido processo legal e da coisa julgada, permitindo que

o Estado Democrático de Direito atue na concretização dos direitos e liberdades fundamentais (TORRES, 2012, p. 286).

O Código de Processo Civil de 2015, em seu art. 332, passou a prever o indeferimento liminar da inicial, por exemplo, quando o pedido veiculado contrariar súmulas dos tribunais superiores ou decisões proferidas em repetitivos ou em repercussão geral. O art. 926, por sua vez, de forma absolutamente salutar para a segurança jurídica, prescreve: “Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”.

Cuida-se de uma mensagem dirigida aos tribunais, a fim de que procurem adotar uma conduta serena na nobre atividade de dizer o direito, com respeito aos precedentes que eles próprios produziram. Nesse sentido, a lição de Fredie Didier Jr., Paula Sarno Braga e Rafael Alexandria de Oliveira:

Nesse aspecto, o princípio da segurança jurídica impõe não apenas o dever aos precedentes judiciais – e aos diversos efeitos que lhe são atribuídos pelo ordenamento – como também o dever de o tribunal uniformizar a jurisprudência, evitando a propagação de teses jurídicas díspares acerca de situações de fato semelhantes (2016, p. 483).

De outro lado, de maneira a não engessar o sistema jurisdicional, passou-se a prever alguns mecanismos de revisão de entendimento, com base na experiência do *common law*, quais sejam, o *distinguishing*, segundo o qual o precedente deixa de ser aplicado em virtude da constatação de que o caso é diverso, e o *overruling*, pelo qual se propõe o rejuízo da tese com base em fundamentos não levados em consideração, ou então porque houve mudança na compreensão da controvérsia (OLIVEIRA, 2015, p. 116).

Além disso, a modulação dos efeitos da decisão judicial foi expressamente acolhida pelo CPC/2015, em três artigos: 525, § 13, 535, § 6º, e 927, § 3º. Os dois primeiros cuidam da inexigibilidade da obrigação pela declaração de inconstitucionalidade de lei no cumprimento definitivo de sentença e no cumprimento de obrigação pela Fazenda Pública, e

preconizam que “os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal poderão ser modulados no tempo, em atenção à segurança jurídica”, enquanto que o art. 927, § 3º, autoriza a modulação dos efeitos da decisão pelos Tribunais Superiores no caso de alteração de jurisprudência dominante ou revisão de teses firmadas em recursos repetitivos.

Na seara tributária, não há como deixar de se ponderar a respeito dos impactos econômicos e financeiros provenientes de mudança de entendimento jurisprudencial, a demandar cautela na modulação dos efeitos do posicionamento que vier a prevalecer.

A inexistência de modulação pode ensejar, de um lado, o comprometimento das contas públicas, principalmente de entes municipais menos favorecidos financeiramente, e, de outro lado, se a decisão for desfavorável aos contribuintes, pode determinar a extinção de sociedades empresárias, caso tenham que recolher vultosas quantias aos cofres públicos.

Pode-se concluir que as mencionadas alterações pretendem obstar, ao máximo, a jurisprudência vacilante, permissiva de soluções diversas para idênticas controvérsias, mediante a instituição de mecanismos de natureza processual, inclusive no âmbito das instâncias ordinárias, tendentes a prestigiar a verticalização com a necessária homogeneidade de decisões.

Cabe ressaltar que, no âmbito tributário, em idêntica questão de direito, deve haver semelhante prestação jurisdicional, porquanto “o princípio da não discriminação integra as limitações constitucionais ao poder de tributar, para garantir que contribuintes que se encontrem em situação equivalente recebam o mesmo tratamento” (TORRES, 2012, p. 378). De fato, a oscilação jurisprudencial, além de comprometer a ordem jurídica, repercute nas relações econômicas e na organização dos negócios.

Mais recentemente, importante alteração normativa decorreu da entrada em vigor da Lei 13.655/2018, que alterou a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), com a finalidade de estabelecer normas de segurança jurídica na aplicação do direito público.

Como se trata de lei destinada a regulamentar outras normas, a LINDB assume, em nosso sistema normativo, papel central, de modo que

se revelou absolutamente salutar a introdução, em seu corpo normativo, de preceitos destinados a atribuir maior estabilidade e efetividade às relações jurídicas.

Com efeito, as disposições contidas nos arts. 23 e 24 do referido diploma legal refletem a preocupação do legislador em assegurar um regime de transição, no tocante à aplicação de nova orientação sobre normas jurídicas, mormente quando se estabelecer novo dever ou novo condicionamento de direito, assim como em resguardar a manutenção das situações prévia e plenamente constituídas, nas hipóteses em que se verificar a revisão da validade de orientações que se encontravam vigentes.

O cuidado com a segurança jurídica revelou-se explícito na carga axiológica atribuída ao art. 30 da LINDB, com a redação da Lei 13.655/2018, segundo o qual a atuação das autoridades públicas deve ser voltada no sentido de “aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas”.

Por fim, outro avanço extremamente relevante que se tem verificado em termos de segurança jurídica relaciona-se com a atuação judicial da advocacia pública, especialmente no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que, com base em atos normativos, vem desistindo de recorrer quando o Poder Judiciário pacifica sua orientação, em caráter definitivo, em favor dos contribuintes.

De início, foi editada a Medida Provisória 1.110/1995, chamada de MP do CADIN, a qual trouxe no seu art. 17 alguns casos de dispensa de constituição de créditos pela Fazenda Nacional, de inscrição de dívida ativa e de ajuizamento de execuções fiscais, tendo por base litígios nos quais já havia se firmado jurisprudência pelo Supremo Tribunal Federal.

Desde então, sucessivos diplomas legais foram aperfeiçoando a legislação de regência, com destaque para a superveniência da Lei 10.522/2002, que sofreu modificações pelas Leis 12.844/2013 e, mais recentemente, pela Lei 13.874/2019, para disciplinar que as renúncias e autorizações de desistência de feitos da Fazenda Nacional devem ter como fundamento parecer de seu Procurador-Geral, não demandando jurisprudência pacífica dos Tribunais Superiores, tampouco aprovação do Ministro da Economia.

A finalidade dessa última alteração legal foi albergar matérias que se encontram sob a jurisdição do microsistema dos Juizados Especiais Federais, nem sempre objeto de pronunciamento dos Tribunais Superiores, assim como diminuir a burocracia, ao deixar de se exigir aquiescência do Ministro de Estado da Economia.

Essas normas jurídicas representam uma nova visão, em especial, do princípio da indisponibilidade do interesse público, que fundamentava condutas históricas dos advogados públicos, no sentido de recorrer infinitamente de decisões judiciais, ainda que pautadas em entendimentos consagrados pelos Tribunais Superiores, e que contribuía sobremaneira para a morosidade dos julgamentos e, por conseguinte, causavam grande insegurança jurídica.

Cabe ressaltar que o advogado público tem a missão constitucional de defender os interesses da pessoa jurídica de direito público, devendo representá-la com o máximo de eficiência, o que não significa sustentar entendimentos incompatíveis com a jurisprudência pacificada, principalmente no campo do Direito Tributário, em que se vislumbra uma repercussão na esfera jurídica e econômica ampla, albergando diversos contribuintes.

Nesse contexto, a atuação judicial da Fazenda Nacional tem sido redimensionada, de modo a compreender que o respeito ao ordenamento jurídico perpassa pela absorção dos posicionamentos definitivos do Poder Judiciário. Esse exemplo deveria ser seguido pelos demais entes federativos, pois a atuação da advocacia pública destina-se à observância dos princípios consagrados no texto constitucional, em especial o relativo à segurança jurídica.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A segurança jurídica é consagrada no ordenamento jurídico brasileiro por meio de um especial fundamento que se observa, de forma evidente, na variedade de princípios que o texto constitucional alberga, especialmente em matéria tributária.

Não obstante as históricas dificuldades vividas no tocante à observância da segurança jurídica, constata-se tendência evolutiva positiva em nosso ordenamento, no sentido de orientar o aplicador do direito quanto ao respeito à segurança jurídica e de criar mecanismos visando reduzir decisões judiciais divergentes, ao tempo que tem assegurado o fortalecimento do papel dos tribunais superiores, na busca de criar maior estabilidade aos pronunciamentos judiciais.

Esse aperfeiçoamento normativo confere um sentimento de previsibilidade e de estabilidade quanto aos efeitos da regulação de conduta e tranquiliza os contribuintes, de modo que abre espaço para que os cidadãos e as sociedades empresárias projetem, com a devida confiança, ações futuras, porque cientes do modo pelo qual a aplicação das normas jurídicas se realiza, ou seja, a certeza do Direito.

Desse modo, ainda longe do que pode se ter como ideal, a segurança jurídico-tributária tem sido prestigiada, mormente pelas recentes modificações no plano normativo procedimental. Essa evolução apresenta-se digna de aplausos e aponta para um cenário jurídico com adequado respeito aos ideais de certeza e previsibilidade, o que contribui para o nosso desenvolvimento econômico, por ensejar, em matéria tributária, maior confiança e estabilidade na organização dos negócios.

NOTAS

¹ O princípio da segurança jurídica adquire particular importância, entre outros, na economia. A vida econômica e comercial baseia-se no planejamento antecipado para que disposições legais claras e precisas reduzam os custos das transações e promovam negócios eficientes. A segurança jurídica pode, assim, ser vista como contribuição para a produção de resultados economicamente consistentes (tradução nossa).

² A segurança jurídica e a certeza das normas são dois parâmetros básicos do Estado de Direito. E mais, o grau e a intensidade do estado de direito tem muito a ver com o grau e a intensidade com que a segurança e a certeza jurídica refletem o panorama normativo (tradução nossa).

³ Sem entrar no mérito a questão de se tratar de um direito ou uma garantia, nos termos do art. 5º da Constituição, cumpre trazer à baila o entendimento de José Afonso da Silva no sentido de que o direito à segurança abarca um conjunto de garantias e as enumera: segurança do domicílio; segurança das comunicações pessoais, segurança em matéria penal; e segurança em matéria tributária (objeto deste estudo). SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 437-442. Ver tb., *ibidem* p. 243, onde o mesmo autor trata de segurança pessoal, como garantia (rem. aos incisos XLV e LXIX do art. 5º da Constituição).

⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=0971B0E6601D00880A97C9478F1E44CD.proposicoesWebExterno1?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019>. Acesso em: 03 mar. 2020.

⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.221.170/PR, Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 24 abr. 2008. **Diário da Justiça Eletrônico**. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=RESP+1221170&repetitivos=JULGADO+E+CONFORME+E+%22RECURSOS+REPETITIVOS%22&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 05 fev. 2020.

⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.089.998/RJ, Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, 30 nov. 2011. **Diário da Justiça Eletrônico**. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clas.+e+@num=%271089998%27\)+ou+\(%27REsp%27+adj+%271089998%27.suce.\)\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja.>](https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clas.+e+@num=%271089998%27)+ou+(%27REsp%27+adj+%271089998%27.suce.))&thesaurus=JURIDICO&fr=veja.>)>. Acesso em: 03 mar. 2020.

⁷ Talvez o melhor exemplo deste aspecto seja a regulação sobre preços de transferência nos EUA. Com base em Apenas um artigo do *Internal Revenue Code* (lei aprovada pelo Congresso - 26 U.S. Code § 482. *Allocation of income and deductions among taxpayers*), produziu-se cerca de quinhentas páginas de Regulamentações (*Code of Federal Regulations*) de observância obrigatória pelos contribuintes norte-americanos (que corresponde aos nossos decretos, embora com feições de instrução normativa). Porém, a maioria discussões decorrentes de lançamentos contestados pelos contribuintes não gira em torno da legalidade dos *Regulations*, mas da aplicação material da norma em si. Já no Brasil, a grande maioria das discussões sobre o mesmo tema gira em torno da legalidade das instruções normativas.

⁸ Ver US SUPREME COURT. *Chevron U.S.A., Inc. v. Natural Resources Defense Council, Inc.*, 467 U.S. 837 (1984). O caso gerou a chamada doutrina da deferência administrativa, pela qual uma regulação administrativa de uma lei deve ser preservada, ainda que seja discutível, a menos que contrarie frontalmente a lei regulada ou o próprio Poder Legislativo o reconheça.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BECHO, Renato Lopes; BASSO, Bruno Bartelle. A Segurança jurídica tributária como fundamento para o desenvolvimento econômico brasileiro. **Revista *Juris Plenum***, Caxias do Sul, v. 15, n. 88, p. 151-168, jul. 2019.

BERNARDES, Flávio Couto. Conflito de competência no ICMS: os convênios, o princípio da legalidade e a reforma tributária. *In*: SILVA, Paulo Roberto Coimbra, et al. (Orgs.). **Tributação sobre o consumo**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JUNIOR, Nelson; FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Efeito *ex nunc* e as decisões do STJ**. 2.ed. Barueri: Manole, 2009.

CARREGAL, João Paulo de Souza. Tributos indiretos sobre o consumo – Um breve paralelo entre a França de Luis XIV e o Brasil na atualidade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas (RTribv)**, São Paulo, v. 21. n. 13, p. 285-308, nov./dez. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. O Sobreprincípio da segurança jurídica e os primados que lhe objetivam no direito positivo brasileiro. *In: Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*. Porto Alegre: Magister, v. 10, n. 58, p. 5-27, set./out. 2016.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CUEVA, Ricardo Villas Bôas. A modulação dos efeitos das decisões que alteram jurisprudência dominante do STJ (art. 927, § 3º, do novo CPC). *In: ARAÚJO, Raul; MARCONI, Cid; ROCHA, Tiago Asfor. Temas atuais e polêmicos na justiça federal*. Salvador: JusPodivm, 2018.

DELFIN NETO, Antônio; IKEDA, Akihiro. Aspectos econômicos do sistema tributário brasileiro. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTRO, Paulo Rabello de; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (org.). O direito tributário no Brasil: reflexão sobre o sistema tributário realizada por juristas e economistas*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

DIDIER JR., Fredie, BRAGA, Paula Sarno e OLIVEIRA, Rafael Alexandria. **Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela**. V. 2. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2016.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. O novo CPC e a vinculação aos precedentes – breves considerações. *In: ARAÚJO, Raul; MARCONI, Cid; ROCHA,*

Tiago Asfor (orgs.). **Temas atuais e polêmicos na justiça federal**. Salvador: JusPodivm, 2018.

KUKINA, Sérgio Luiz. Temas comuns e soluções diversas no STJ e no STF. *In*: LUCON, Paulo Henrique dos Santos et ali. (Orgs.). **Processo civil contemporâneo**: homenagem aos 80 anos do professor Humberto Theodoro Júnior. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

MITIDIERO, Daniel. **Cortes superiores e cortes supremas**: do controle à interpretação da jurisprudência ao precedente. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MUÑOZ, Jaime Rodríguez-Arana. Los principios de seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima. *In*: VALIM, Rafael et ali. (Orgs.). **Tratado sobre o princípio da segurança jurídica no direito administrativo**. São Paulo: Editora Fórum, 2013.

NUNES, Cleucio Santos. **Justiça tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

OLIVEIRA, Ana Carolina. Diferenças e Semelhanças entre os Sistemas da *Civil Law* e da *Common Law*. *In*: **Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP)**. Brasília, v. 12, n. 64, p. 109-126, jul./ago. 2015.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

RABELLO FILHO, Francisco Pinto. **O princípio da anterioridade da lei tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

TAKANO, Caio Augusto. Tributação sobre o consumo nas importações: neutralidade, competitividade e limitações constitucionais. **Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)**, Belo Horizonte, v. 12, n. 67, p. 75-97, jan./fev. 2014.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

_____. Temporalidade e segurança jurídica – irretroatividade e anterioridade tributárias. *Temporality and legal certainty – Predictability and Prohibition of retroactivity in Brazilian tax law*. **Revista da PGFN**, Brasília, v. 1, n. 1, p. 45-62, jan./jun. 2011.

TRIDIMAS, Takis. **The general principle of EU law**. 2. ed. United Kingdom: Oxford University Press, 2006.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regramatizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.

Guilherme Ribas da Silva Santos

Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília - UCB.
Pós-graduado em Direito Tributário pelo Centro Universitário do Distrito Federal - UDF.
Bacharel em Direito pelo Centro Universitário do Distrito Federal - UDF.
Assessor de Ministro do Superior Tribunal de Justiça.

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Pós-Doutorado em Direito - UnB.
Doutor em Direito - SMU (EUA).
Mestre em Direito Público - UnB.
MBA em Administração Financeira - IBMEC/DF.
Especialista em Administração Tributária - PUC-GO.
Bacharel em Direito - PUC-GO.
Professor e Pesquisador do Programa de Pós-Graduação em Direito da
Universidade Católica de Brasília (UCB).
Consultor tributário.